

LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Miguel Ángel Martínez Lago. Profesor titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

1. Entre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, el art. 178 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) cita el de proporcionalidad que, con algo más de atención, aparece también reconocido en la legislación general administrativa (art. 131 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de acuerdo con la cual, el establecimiento de las sanciones ha de prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte para quien las perpetró más beneficioso que el cumplimiento de las normas infringidas, debiendo observarse en la determinación normativa del régimen sancionador y en la aplicación concreta de las sanciones por la Administración, la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción impuesta.

El indicado principio fundamenta, tanto en el orden netamente punitivo, como en el amplio campo del Derecho Administrativo Sancionador, la necesaria adecuación del castigo impuesto con la gravedad del hecho ilícito acaecido y la capacidad para actuar antijurídicamente del sujeto infractor. Se trata, por ello, de una regla general del Derecho que entre sus concreciones informa el empleo de diversas circunstancias de graduación de la sanción a aplicar. Así, por ejemplo, el citado precepto de la LRJAP y PAC enuncia los criterios siguientes: existencia de intencionalidad o reiteración, naturaleza de los perjuicios causados y la reincidencia. En nuestro ámbito, el art. 187 de la LGT menciona los de comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado.

Estos cuatro criterios de graduación han sucedido a las seis circunstancias que recogía la anterior redacción de la LGT (art. 82) —procedente de la Ley 25/1995, de 20 de julio— y éstas, a su vez, sustituyeron a las ocho circunstancias que se introdujeron en 1985 (Ley 10/1985, de 26 de abril). Originariamente, la LGT de 1963 no disponía de un verdadero sistema de graduación de las sanciones, contentándose con unas «pautas» para proceder a su aplicación que quedaban limitadas en su eficacia por la remisión a un desarrollo reglamentario que nunca se llegaría a producir.

Aquí tenemos entonces una primera novedad de la actual LGT, consistente en la reducción —que ya se había iniciado con la última reforma parcial de 1995— del número de circunstancias puestas en manos de la Administración para que ésta proceda a determinar la sanción a imponer en cada caso. Sin embargo, como se planteará más adelante, dicha reducción es más aparente que real.

2. Por graduación de las sanciones tributarias hay que entender una tarea o actividad de determinación, para un supuesto dado, de las consecuencias jurídicas concretas que resultarán de aplicación a quienes hayan cometido las acciones u omisiones constitutivas de las infracciones tipificadas y sancionadas en la LGT o en otras leyes tributarias, siempre que, al menos, se haya dado en la conducta del sujeto infractor, la más leve forma de culpabilidad u omisión de los elementales deberes de cuidado exigibles por razón de la gestión de los tributos.

Al igual que en la determinación judicial de las penas a imponer a los responsables criminalmente de delitos tributarios, la graduación de sanciones aparece como una parte especialmente importante del entero sistema de represión del fraude fiscal, en cuanto que constituye el objetivo final del procedimiento administrativo sancionador, concretando, con relación a un hecho y sujeto determinados, la sanción tributaria que, en abstracto, establece la ley para la conducta ilícita correspondiente. Graduar una sanción representa el remate y coronación de lo que podría llamarse Derecho penal tributario no criminalizado.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias refuerzan la naturaleza esencialmente idéntica de estas medidas y de las penas asociadas a los delitos contra la Hacienda Pública tipificados por el Código Penal. Ello corrobora también la semejanza sustancial que debe existir entre la función jurisdiccional de determinación de las penas y de la actividad técnica de individualización que ha de realizar el órgano administrativo competente para imponer una sanción.

La constitucionalización de determinadas funciones a desempeñar por la Hacienda Pública en un Estado Social y Democrático de Derecho como el nuestro, delimita y compromete también la calificación de un hecho como infracción tributaria, cuyo bien jurídico protegido descansa en la función pública financiera encaminada a la obtención de los medios dinerarios con que subvenir a las múltiples necesidades públicas, obteniendo más de quienes más tengan, puesto que como apreció pronto el Tribunal Constitucional, la capacidad económica, base o sustento de la contribución obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Es generalmente aceptado que las sanciones tributarias no tienen por finalidad obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni de los múltiples deberes que vinculan a los obligados tributarios, pese a que la reducción de la multa por acuerdo, conformidad y pronto pago parezcan desmentirlo. Tampoco se pretende con su establecimiento resarcir al ente público del daño experimentado por una prestación morosa, sino que se dirigen, lisa y

llanamente, a castigar al infractor por la trasgresión causada al ordenamiento jurídico. La finalidad y naturaleza, por tanto, de las sanciones tributarias es netamente punitiva o represiva, análoga a la que tienen las penas comprendidas en el Código Penal, resultando necesario, entonces, la aplicación de los principios propios del Derecho penal, sea de forma plena o con matices, al campo sancionador tributario, ámbito este último en el que la vocación democrática y social del sistema penal impuesto por la Constitución obliga, además, al legislador ordinario, a la articulación de medios de protección jurídico-penal de intereses colectivos, como lo son, evidentemente, los que caen bajo el manto de la Hacienda funcional y redistributiva.

Al igual que la pena, la sanción tributaria debe atender, entre otros caracteres, a la prevención, con arreglo a principios de exclusiva protección de bienes jurídicos; la proporcionalidad, fundamento último en que descansa todo el sistema de graduación; la estricta sujeción al principio de legalidad, y el respeto a la dignidad del sujeto infractor.

3. El art. 187 de la LGT recoge, como ya se ha señalado antes, «exclusivamente» cuatro circunstancias de graduación —de las que tres tienen siempre un comportamiento agravante y otra reduce la multa a imponer—, además de advertir sobre su aplicación simultánea y en la medida en que se ajusten al caso concreto. No hay duda de que el precepto legal dispone un catálogo cerrado de criterios de graduación y, sin embargo, esta relación *numerus clausus* queda en entredicho si observamos el nuevo sistema de infracciones y sanciones tributarias, ya que son varios los tipos que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción; por ejemplo:

- Número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda Pública (art. 198.1 LGT).
- Número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (art. 199.4 LGT).
- Regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 LGT).
- Volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 LGT).
- Número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) LGT].

- Volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 LGT).
- Número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 LGT).

Aparte de estas circunstancias correspondientes con determinados comportamientos infractores, podrían traerse también aquí los elementos de que se sirve la nueva LGT para descomponer en grados algunas infracciones y atribuirles la calificación de graves o muy graves en función de que haya habido ocultación o empleo de medios fraudulentos, respectivamente. No en balde, si hiciéramos un poco de historia, veríamos cómo estas dos últimas circunstancias se introdujeron en el anterior art. 82 LGT por la Ley 25/1995.

En efecto, la última reforma de la anterior LGT incorporó al catálogo de circunstancias graduatorias de las sanciones por las denominadas entonces «infracciones graves», por un lado la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de la misma. Por otro lado, se introdujo el criterio de utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta que, en realidad, procedía del criterio de la buena o mala fe del sujeto infractor que contempló el art. 82 LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985.

En la actualidad, esas mismas circunstancias dejan de operar como instrumentos para determinar la sanción a imponer, aunque «graduar» la modalidad de infracción —que será grave o muy grave, respectivamente, en función de la ocultación o los medios fraudulentos empleados— tiene evidente significación de cara a la multa aplicable.

Todo ello desborda las previsiones del precepto referido a los criterios de graduación y convierte en mera entelequia

Pues bien, reducir la estimación subjetiva que la ley deja en manos de la propia Administración ha sido una constante declaración de voluntad de los desarrollos reglamentarios efectuados sobre la graduación de las sanciones tributarias. Lo fue, en efecto, cuando el RD 2631/1985, de 18 de diciembre reglamentó el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias tras la modificación que la LGT había recibido de la Ley 10/1985, de 26 de abril. Entonces, el art. 82 LGT no hacía ninguna alusión a una norma secundaria posterior, por lo que se entendía que los ocho criterios graduatorios legalmente establecidos eran directamente aplicables. Fue para evitar la discrecionalidad en la aplicación de las sanciones tributarias, propiciando un adecuado respeto a la seguridad jurídica y garantías de los inculpados, lo que fundamentó aquel reglamento manifiestamente ilegal que ponderó el sentido modificativo de la responsabilidad y señaló las circunstancias que serían de aplicación a cada clase de sanción.

Después, con la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el RD 1930/1998, de 11 de septiembre —que sí estaba expresamente previsto por la ley para determinar la aplicación de cada circunstancia de graduación—, introdujo criterios para orientar a los órganos administrativos en su actuación, con el fin de permitir una mayor eficacia y la debida ponderación de la importancia de las conductas de mayor gravedad, «evitando el automatismo en la aplicación de las sanciones», según rezaba su exposición de motivos.

Ahora, tras la aprobación de la nueva LGT, el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario, se produce una nueva vuelta en la tuerca de la reducción del grado de discrecionalidad, revisando los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción.

Tan loable propósito parece desconocer que la determinación concreta del castigo a un supuesto infractor dado no puede quedar reducido a una pura y simple *nomocracia* neutralista, no pareciéndonos exacto que la reducción de toda discrecionalidad deba ser considerada como la línea del progreso en la aplicación de las sanciones tributarias y consiguiente reducción del fraude fiscal, eliminando cualquier posible juicio del órgano sancionador, que queda finalmente convertido en un mero autómeta.

5. La comisión repetida de infracciones tributarias es la primera circunstancia graduatoria que aparece señalada por el art. 187.1.a) LGT, que la entiende producida «cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción». Se trata de un criterio que se justificaría por el aumento de responsabilidad que se deriva de la mayor peligrosidad que demuestra el sujeto infractor reincidente frente a quien no lo es.

Complementa la definición anterior la determinación de lo que debe entenderse por infracciones «de la misma naturaleza»: las previstas en un mismo artículo del capítulo III del título IV de la LGT (arts. 191 a 206), aunque las conductas relacionadas en los arts. 191, 192 y 193 (infracciones que ocasionan un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública) se considerarán todas ellas de igual naturaleza.

Legalmente aparece la ponderación que habrá que hacer de esta circunstancia graduatoria, «salvo que se establezca expresamente otra cosa» —lo que sucede, efectivamente, en los arts. 199.6 y 204.1 LGT, donde se establece un aumento del 100 por 100 de la multa que proceda aplicar—, siendo los porcentajes *generales* de incremento de la sanción mínima a imponer, los siguientes:

- 5 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve.
- 15 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave.
- 25 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave.

El nuevo reglamento de régimen sancionador tributario (art. 5 RD 2063/2004) establece el cómputo de un único antecedente —por la infracción más grave de las cometidas—, cuando el sujeto hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza. Por otro lado, recoge una regla aparecida en la legislación anterior: cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación.

6. El perjuicio económico para la Hacienda Pública es la segunda circunstancia graduatoria que, según plantea el art. 187.1.b) LGT, se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción, por un lado, y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida, por otro. Obviamente, en las infracciones que no ocasionan perjuicio a la Hacienda, no se tomará en consideración esta circunstancia.

La ponderación que se efectúa de dicha circunstancia —que carece de desarrollo reglamentario— incrementando la sanción mínima a imponer, es la siguiente:

- 10 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 10 por 100 y sea inferior o igual al 25 por 100.
- 15 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 25 por 100 y sea inferior o igual al 50 por 100.

— 20 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 50 por 100 y sea inferior o igual al 75 por 100.

— 25 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 75 por 100.

7. El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación —criterio específico para graduar las sanciones por infracciones de dichos deberes (art. 201 LGT)— se entenderá producido cuando, según señala el art. 187.1.c) LGT, dicho incumplimiento «afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación».

De manera específica, se advierte del comportamiento de este criterio graduatorio en el supuesto previsto por el art. 201.4 LGT: «se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación».

Por su parte, el reglamento de régimen sancionador solamente clarifica que cuando la comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación de este criterio graduatorio se realizará tomando en consideración cada uno de los períodos de menor duración (art. 6 RD 2064/2004).

De apreciarse esta circunstancia, las sanciones aplicables a las infracciones a los deberes de facturación o documentación se incrementarán un 100 por 100.

8. Frente a las circunstancias anteriores, cuyo comportamiento siempre resulta agravante, tenemos el acuerdo o conformidad del interesado que reduce el importe de la sanción a imponer y a la que la nueva LGT [arts. 187.1.d) y 188] dedica una mayor atención.

Por un lado, se establece cuándo se entenderá producido el acuerdo o conformidad, en función del tipo de procedimiento seguido (ver también art. 7 RD 2063/2004, de 15 de octubre):

— En los procedimientos de gestión —verificación de datos y comprobación limitada—, siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, salvo que se requiera la conformidad expresa.

— En el procedimiento de inspección, cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Tanto en el marco del anterior art. 82.3 LGT, como ahora, la conformidad del sujeto infractor se desenvuelve como un puro y simple «descuento» de la sanción,

ese «beneficio al que no se tiene derecho» que argumentó la STC 76/1990, de 26 de mayo, que viene a primar el pago y produce un claro ahorro para el infractor, aunque ello se haga a costa del derecho a recurrir y se desnaturalice el propio carácter de la sanción.

El art. 188 LGT delimita la aplicación de la reducción de las sanciones a las infracciones tipificadas por los arts. 191 a 197 LGT, siendo los porcentajes de minoración:

- 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo (art. 155 LGT).
- 30 por 100 en los supuestos de conformidad (art. 156 LGT).

La aquiescencia del obligado tributario difiere en una y otra clase de actas. Así tenemos que en las actas con acuerdo, la conformidad se referirá a la totalidad del contenido del acta, incluyendo el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización, así como los elementos de hecho, fundamentos y cuantificación de la propuesta de sanción y la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2 LGT). Por su parte, la aceptación del obligado en las actas de conformidad se limita a la propuesta de regularización que formule la Inspección de los tributos (art. 156.2 LGT).

Además del porcentajes de reducción señalado para los supuestos de conformidad (no para los de actas con acuerdo), se establece una reducción adicional del 25 por 100 en la sanción si se realiza el ingreso total del importe restante de la multa en período voluntario, sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago y no se ha interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

La ley determina la revocación de las reducciones por acuerdo y conformidad por la formulación de recursos por el interesado —de reposición o reclamación económico-administrativa contra la regularización contenida en las actas de conformidad, o el contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción en actas con acuerdo—, así como por la falta de ingreso en período voluntario de las cantidades derivadas de actas con acuerdo.

LA SANCIÓN DE LOS INGRESOS REALIZADOS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO. RELACIONES ENTRE LOS ARTS. 27 Y 191 DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Marta Verdesoto Gómez. Profesora Asociada de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

Resulta sabido que el artículo 79.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que tipificaba la infracción grave consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, ha sido sustituido por el art. 191 de la nueva Ley General Tributaria.

El nuevo precepto introduce, a nuestro juicio, una importante novedad que opera a la hora de delimitar el tipo de la infracción: Expresamente contempla como infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta **que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos del art. 27.4 de la misma ley.**

El artículo 27.4 de la nueva Ley General Tributaria limita la posibilidad de regularizar la situación tributaria presentando una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, aplicando los recargos del 27.2 (5, 10 o 15 por 100, si el retraso en la presentación de la autoliquidación es de tres, seis o doce meses y del 20 por 100, más los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado), con exclusión de sanciones a los casos en que se presente una autoliquidación expresamente rectificativa o, lo que es lo mismo, *“...las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

Obviamente, el análisis en detalle de la naturaleza de esta infracción excede del objetivo de esta ponencia, sólo queremos apuntar que, a nuestro juicio, el tipo del art. 79.a) de la anterior Ley General Tributaria requería la existencia de una concreta y efectiva sustracción, no anulada o mitigada por comportamientos posteriores del obligado tendentes, precisamente, a regularizar su situación tributaria. Debía constatarse un daño a la recaudación o perjuicio económico en el momento en que la Administración desencadenaba el procedimiento sancionador. El nuevo art. 191, sin embargo, establece la posibilidad de sancionar la conducta del sujeto que ingresa tarde, aunque de forma espontánea, a pesar de que el interés recaudatorio de la Hacienda ya ha sido satisfecho.

La cuestión que nos interesa destacar en este momento es que la nueva Ley General Tributaria, al incorporar expresamente, en el último apartado del art. 27, el requisito de la presentación de autoliquidaciones expresamente rectificativas para poder beneficiarse del régimen de los recargos que regula e, igualmente, en el último apartado del art. 191, la tipificación como infracción leve de la falta de ingreso en plazo de tributos, que posteriormente se regularizan por el obligado tributario por una autoliquidación no expresamente rectificativa, pone de manifiesto la imposibilidad de sancionar los comportamientos de esta naturaleza que se han producido antes de su entrada en vigor.

Y es que, durante la vigencia de la Ley 230/1963, algún órgano de gestión pretendió impedir la posibilidad de regularización espontánea, a través del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, aplicando directamente la sanción consistente en multa proporcional del 75%, por presunta comisión de infracción grave del art. 79.a) del mismo texto legal.

En efecto, el art. 61.3 de la L.G.T. se interpretaba por la Administración en el sentido de que para que se aplique el recargo que contempla y se produzca, por tanto, una regularización sin imposición de sanciones, el retenedor debería haber formulado una declaración-liquidación complementaria expresamente rectificativa.

Sin embargo, la lectura del precepto no avalaba esta conclusión. El inciso final del primer párrafo señala textualmente “...si el ingreso o la declaración se efectúa...”, de manera que la regularización se podía producir bien mediante la realización del ingreso fuera de plazo, bien a través de una declaración complementaria que, como es sabido, podría ir o no acompañada del ingreso. Igualmente, el párrafo segundo del art. 4 del R.D.1930/1998, de 11 de septiembre, se refería únicamente al ingreso –y no con la declaración complementaria- como único elemento primordial desde el punto de vista de los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador. A la misma conclusión se llegaba atendiendo al art. 30.3.b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por R.D. 939/1986, de 25 de abril, que se refiere únicamente al efecto del ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, sólo en el ámbito del IVA existían unos preceptos que obligaban a efectuar una expresa declaración-liquidación rectificativa, cuando el contribuyente trata de regularizar las cantidades a ingresar una vez finalizado el plazo correspondiente (Arts. 89.5 y 114.2 de la Ley del IVA, modificados por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

La existencia de esa legislación para el Impuesto sobre el Valor Añadido tenía dos efectos evidentes de cara a la descripción del tipo de infracción grave del art. 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963: Con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación de la LIVA, el concepto de declaración-liquidación presentada

fuera de plazo no requería la existencia de ninguna declaración complementaria, y la reacción legislativa contra ese tipo de prácticas se había limitado al ámbito de este tributo.

El legislador ha optado por una solución similar en otros conceptos tributarios, por ejemplo las retenciones, sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de tal manera que nada impedía que éstas pudieran ser objeto de regularización por medio de una declaración no expresamente rectificativa, sino por medio de una declaración-liquidación del período en que el retenedor decidiera rectificar las declaraciones que anteriormente presentó.

Es decir, a tenor de lo dispuesto en el art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria y tomando como base el silencio normativo que afectaba a la eventual regularización de retenciones, el ingreso fuera de plazo era el dato relevante para alcanzar la exclusión de sanción. Los propios Tribunales Económicos Administrativos Regionales de Cataluña (en Resolución de 15 de octubre de 1998) y de Valencia (en Resolución de 29 de enero de 1999) admitieron la regularización sin necesidad de acudir a una expresa declaración rectificativa. El propio Tribunal Supremo ha señalado, en el Fundamento Jurídico 39 de su Sentencia de 28 de octubre de 1997, que no incurre en infracción el que paga omitiendo declarar.

La nueva Ley General Tributaria respalda esta interpretación, al tipificar como infracción este tipo de conductas. Resulta imposible, a nuestro juicio, sancionar las conductas realizadas antes de su entrada en vigor, pues ni el art. 79 contenía mención semejante, ni el 61.3 exigía requisitos especiales en cuanto a la presentación de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo.